

## Είδη προστίμων

Διαδικαστικά πρόστιμα (άρθρο 54)

Πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής φόρων (άρθρα 53,57(καταργήθηκε 21.3.2015) ,59(τροποποιήθηκε με τον ν.4337/2015)

Πρόστιμα μετά από έλεγχο (58,58<sup>α</sup>, 59)

- Άρθρο 58 (γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων
- Άρθρο 58α (Πρόστιμα μετά από έλεγχο σε ΦΠΑ)
- Άρθρο 59 (Πρόστιμα μετά από έλεγχο σε Παρακρατούμενους φόρους)

### **54 – Πρόστιμα ΦΠΑ Αρχικών εκπρόθεσμων δηλώσεων**

250,500 ευρώ σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ανά κατηγορία βιβλίων.

100 ευρώ εφόσον η δήλωση είναι πιστωτική ή μηδενική (ανεξαρτήτως βιβλίων)

Για την καθυστέρηση πληρωμής φόρου (8,76 ετησίως, ή 0,73%)

**54- Πρόστιμα εκπρόθεσμων Τροποποιητικών δηλώσεων όταν η αρχική έχει υποβληθεί **εμπρόθεσμα**.**

Επιβάλλεται μόνο το πρόστιμο του άρθρου 53 και αυτό εφόσον υπάρχει διαφορά φόρου.

**54 – Πρόστιμο εκπρόθεσμης Τροποποιητικής σε περίπτωση που η αρχική έχει υποβληθεί **εκπρόθεσμα** .**

**Εδώ διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις :**

- Μετατροπή πιστωτικού σε χρεωστικό (ανάλογα με τα βιβλία 100,250,500)
- Μετατροπή χρεωστικού σε πιστωτικό (100,00)
- Μείωση πιστωτικού ή μείωση χρεωστικού ή αύξηση πιστωτικού (100,00)
- Αύξηση (ανάλογα με τα βιβλία 100,00,250,500)

**54 – Πρόστιμα Παρακρατούμενων φόρων Αρχικών εκπρόθεσμων δηλώσεων**

Ισχύουν τα ίδια με τον ΦΠΑ.

**Διαφοροποίηση :**

Όπως έγινε γνωστό από την απόφαση ΠΟΛ.1072/31.3.2015, **δεν θα επιβάλλεται το πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. σε όσες μηδενικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. υποβάλλονται εκπρόθεσμα.**

54 – Πρόστιμα αρχικών εκπρόθεσμων Δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος .

		Φορολογικό έτος 2016		
Πρόστιμα - Προσαυξήσεις φόρου - Λοιπές επιβαρύνσεις	Επιβολή διαδικαστικού πρόστιμου του <a href="#">άρθρου 54</a> του Κ.Φ.Δ. (ν. <a href="#">4174/2013</a> )			Προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα καθυστέρησης από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου)
<b>Αποτέλεσμα εκκαθάρισης φορολογικής δήλωσης</b>	Φυσικά πρόσωπα	Νομικά πρόσωπα και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση <b>απλογραφικού συστήματος βιβλίων</b>	Νομικά πρόσωπα και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση <b>Διπλογραφικού συστήματος βιβλίων</b>	
Μηδενικό ή πιστωτικό	100	100	100	-
Χρεωστικό.	100	250	500	0,73% ανά μήνα

Πρόστιμα εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

		Φορολογικό έτος 2015			
		Επιβολή διαδικαστικού πρόστιμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (v. <a href="#">4174/2013</a> )			Άρθρου 53
Αποτέλεσμα εκκαθάρισης αρχικής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος	Αποτέλεσμα εκκαθάρισης εκπρόθεσμης τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος	Φυσικά πρόσωπα - νομικά πρόσωπα μη υπόχρεα σε τήρηση αρχείων	Νομικά πρόσωπα και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση απλογραφικού συστήματος βιβλίων	Νομικά πρόσωπα και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση διπλογραφικού συστήματος βιβλίων	
Μηδενικό	Χρεωστικό	100,00	250,00*	500,00*	Ναι
Μηδενικό	Πιστωτικό	100,00	100,00	100,00	Όχι
Πιστωτικό	Μείωση πιστωτικού	100,00	100,00	100,00	Όχι
Πιστωτικό	Αύξηση πιστωτικού	100,00	100,00	100,00	Όχι

Πιστωτικό	Χρεωστικό	100,00	250,00*	500,00*	Ναι
Χρεωστικό	Αύξηση χρεωστικού	100,00	250,00	500,00	Ναι
Χρεωστικό	Μείωση χρεωστικού	100,00	100,00	100,00	Όχι
Χρεωστικό	Πιστωτικό	100,00	100,00	100,00	Όχι

\*Σε περίπτωση που το χρεωστικό οφείλεται μόνο στο τέλος επιτηδεύματος το πρόστιμο περιορίζεται στα 100,00 ευρώ σύμφωνα με την απόφαση [ΠΟΛ.1080/2016](#)

## Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της [παρ. 1](#) σε συνδυασμό με την περ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 54](#)).

Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, **οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της [παρ. 3 του άρθρου 14](#), οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.**

## Ελλιπής Δήλωση

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

**Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το [άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ](#), προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.**

Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω και με την επιφύλαξη της νέας ερμηνείας του Υπ.Οικ. ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟ η Υποβολή αρχικών **δηλώσεων με ελλιπή στοιχεία :**

- A) Ανακεφαλαιωτικών πινάκων (vies)
- B) Συγκεντρωτική πελατών – προμηθευτών
- Γ) δηλώσεις μητρώου
- Δ) Δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης

Εφόσον όμως γίνουν τροποποιητικές δηλώσεις τότε κατά την άποψή μας από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 19 και του άρθρου 54 επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 (100 ευρώ)

## Επανάληψη παράβασης μετά από έλεγχο

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. **Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).**



## Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1)

Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών.

Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα ([άρθρο 72 \(πρώην 66\) παρ. 15](#)).

Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και μετά, αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά περίπτωση φόρος.

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως)

## Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58) (Μετά από έλεγχο)

Το άρθρο αυτό ισχύει για όλες τις φορολογίες **εκτός ΦΠΑ και πρακρατούμενου φόρων**

**Μη υποβολή :** Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Σε αυτή την περίπτωση έχει εφαρμογή και η διάταξη της [παραγράφου 2 του άρθρου 54](#). Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο ([άρθρο 62 παρ. 6](#)), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του [άρθρου 54 παρ. 2](#) και του [άρθρου 58 παρ. 2](#).

### **Ανακριβής Δήλωση**

α) δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

## Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

Εφαρμόζεται μόνο για την εκπρόθεσμη υποβολή **χρεωστικών** περιοδικών ΦΠΑ, ή την μη δήλωση **χρεωστικών** περιοδικών ΦΠΑ χρεωστικών ή την **ανακριβή** χρεωστική δήλωση ΦΠΑ.

Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής:

### **Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων**

Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο.

Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς.

Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Το ως άνω πρόστιμο **δεν μπορεί να είναι κατώτερο**, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα **(250) ευρώ**, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων **(500) ευρώ**, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, ---- > επιβάλλεται πρόστιμο **εκατό τοις εκατό (100%)** επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί < αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων **(500) ευρώ**, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1155/2016 «Δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 51 του ν. 4410/2016, ήτοι διάπραξη της ίδιας παράβασης (υποτροπή) στην περίπτωση που έλεγχος που πραγματοποιείται σε υποκείμενο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4410/2016, (μετά τις 25.7.2016) διαπιστώσει την διάπραξη παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, όταν στον ίδιο υποκείμενο σε προγενέστερο έλεγχο (πριν την 25.7.2016) είχε διαπιστωθεί η διάπραξη παράβασης μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Με άλλα λόγια ως πρώτη παράβαση για την εφαρμογή των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 1 λαμβάνεται η διαπραχθείσα μετά τις 25.7.2016.»

## **Μη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ ή Ανακριβής δήλωση ΦΠΑ (παρ 2 58<sup>α</sup>)**

Σε ανακριβή δήλωση -→ Επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Σε μη υποβολή δήλωσης -→ Επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς. *[Στην συγκεκριμένη περίπτωση συγκρίνεται με το πρόστιμο του άρθρου 54 και επιβάλλεται όποιο είναι μεγαλύτερο]*

## **Πρόστιμο στις περιπτώσεις που δεν έχει υποβληθεί δήλωση δραστηριότητας ή (παρ 3 58<sup>α</sup>)**

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για λειτουργία επιχείρησης χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Πρόστιμο -→ (50%) επί του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας και για το σύνολο της μη δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας, όπως αυτό θα προσδιοριστεί από τον έλεγχο.

Το συγκεκριμένο πρόστιμο επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις όπου εντοπίζεται, κατόπιν ελέγχου, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ως αποτέλεσμα λειτουργίας επιχείρησης χωρίς υποβολή δήλωσης έναρξης.

**Διευκρινίζεται ότι στον όρο «μη δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας» περιλαμβάνονται και οι περιπτώσεις υποκείμενων, αλλά απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ προσώπων, τα οποία ξεκινούν μια νέα δραστηριότητα η οποία υπάγεται σε φόρο, χωρίς να υποβάλλουν στο μητρώο την προβλεπόμενη δήλωση μεταβολής.**

Σε κάθε περίπτωση, η μη υποβολή δήλωσης μεταβολής κατά τα ανωτέρω δεν επισύρει το συγκεκριμένο πρόστιμο της παραγράφου 3 εφόσον οι φορολογητέες πράξεις καταχωρούνται κανονικά στις δηλώσεις που υποβάλλει ο υποκείμενος.

**Σχετικές ΠΟΛ [1155/2016 και 1112/2016]**

## Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 59)

Με τις διατάξεις του άρθρου 59, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παράγραφο 9 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, εξορθολογίζεται το ύψος των προστίμων για τις παραβάσεις της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων, και προβλέπεται πλέον ρητά ότι το πρόστιμο επιβάλλεται, μόνον εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου και εκπρόθεσμης απόδοσης αυτού, επιβάλλεται μόνο το πρόστιμο του άρθρου 54 και υπολογίζεται και ο τόκος του άρθρου 53, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Σε ανακριβή δήλωση -> Επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Σε μη υποβολή δήλωσης -> Επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς. *[Στην συγκεκριμένη περίπτωση συγκρίνεται με το πρόστιμο του άρθρου 54 και επιβάλλεται όποιο είναι μεγαλύτερο]*

## Παράδειγμα (ΠΟΛ.1252/2015)

Έστω ότι κατόπιν ελέγχου διαπιστώνεται υποβολή ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από υπόχρεο που τηρεί απλογραφικά βιβλία, και προκύπτει επιπλέον φόρος ποσού 1.000 ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου ήταν 30.6.2015. Η παράβαση διαπιστώνεται στις 20.10.2015.

Φόρος	1.000 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 59 (50% επί της διαφοράς του ποσού φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση)	500 ευρώ
Τόκος άρθρου 53 ( $0,73 * 4$ μήνες καθυστέρησης)	29,2 ευρώ
Συνολική οφειλή στις 20-10-2015	1.529,2 ευρώ

Επισημαίνεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή η [παρ. 6 του άρθρου 62](#) ΚΦΔ, καθώς για τη διαπίστωση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή δεν προβλέπεται πρόστιμο διαδικαστικής παράβασης του [άρθρου 54](#) ΚΦΔ.



## Τι ισχύει για την συρροή παραβάσεων

### **Άρθρο 62.** - Κείμενο νόμου

6. Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.
  
7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59.

Κατά συνέπεια σε ότι αφορά την Συρροή παραβάσεων ισχύουν τα εξής:

Για παραβάσεις από 17.10.2015 και μετά με βάση και την τροποποίηση του άρθρου 59

Διάταξη προστίμου		
		Τότε επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου
Άρθρου 54 (διαδικαστικό)	Εάν 54>58	54
Άρθρου 58 (πρόστιμο ελέγχου)	Εάν 58>54	58
Άρθρου 58	Εάν επιβάλλονται και τα πρόστιμα 58Α και 59	μόνο τα πρόστιμα 58Α και 59
Άρθρου 58 <sup>α</sup>	Εάν έχουμε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής και πρόστιμο του 54	Τότε το μεγαλύτερο μεταξύ του 54 και του 58 <sup>α</sup>

## Παραγραφή

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ
2010	ΜΕΧΡΙ 31/12/2016
2011	ΜΕΧΡΙ 31/12/2017
2012	ΜΕΧΡΙ 31/12/2018
2013	ΜΕΧΡΙ 31/12/2019

Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων (εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων) μέχρι 31/12/2013 και παραγραφή

Η μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων σύμφωνα με το άρθρο 84, παρ. 5 του ν. 2238/1994 υπόκειται σε δεκαπενταετή παραγραφή.

Το Υπ. Οικ. σε μια σειρά από αποφάσεις -με την συμβολή και του Ν.Σ.Κ.- έχει γνωμοδοτήσει ότι, «αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής

παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις» (Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010).

Σε περίπτωση λοιπόν που υπάρχουν εκπρόθεσμες δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων, ή εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στις χρήσεις 2000-2013 τότε το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου παραγράφεται μετά από 15 χρόνια από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης.

<b>ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ</b>	
<b>ΧΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>Χρόνος παραγραφής σε περίπτωση 15ετίας</b>
2000	31.12.2016
2001	31.12.2017
2002	31.12.2018
2003	31.12.2019
2004	31.12.2020
2005	31.12.2021
2006	31.12.2022

2007	31.12.2023
2008	31.12.2024
2009	31.12.2025
2010	31.12.2026
2011	31.12.2027
2012	31.12.2028
2013	31.12.2029

ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΑΠΟ 1/1/2014

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ	ΑΡΧΙΚΗΉ ΤΡΟΠΟΠ/ΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΣΤΟ 5 <sup>ο</sup> ΕΤΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ	ΑΙΤΗΜΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΕ ΧΩΡΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΕΝΔΙΚ/ΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΉ ΕΝΔΙΚΟ ΜΕΣΟ (ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ)	ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ
2014	2020	2021	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2035
2015	2021	2022	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2036
2016	2022	2023	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2037
2017	2023	2024	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2038

2018	2024	2025	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2039
2019	2025	2026	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2040
2020	2026	2027	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2041
2021	2027	2028	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2042
2022	2028	2029	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2043
2023	2029	2030	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2044

## Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ.)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή στον ειδικό φόρο ακινήτων (Ε.Φ.Α.), διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή των παραπάνω φόρων, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

- α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή
- β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:
  - αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή
  - ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά



φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

Στα άρθρα 13 και 13Α του ν. [2523/1997](#) αναφέρονται οι περιπτώσεις στις οποίες προβλέπεται αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και ποινές αφαίρεσης πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων καθώς και περιπτώσεις ποινών αφαίρεσης αδειών οδήγησης των οδηγών τους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 13 του ν. [2523/1997](#) **δεν έχουν εφαρμογή για διαπιστώσεις μετά τη δημοσίευση του ν. [4465/2017](#) δηλαδή από 4.4.2017 και μετά (σ.σ. ημερομηνία δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ.), καθώς για τις περιπτώσεις αυτές, ισχύουν οι διατάξεις του νέου άρθρου 13Α που προστέθηκε με το άρθρο 47 του ν. [4465/2017](#) και με το οποίο, προβλέπεται νέο καθεστώς αναστολής λειτουργίας των επαγγελματικών εγκαταστάσεων σε περιπτώσεις παρεμπόδισης ελέγχου, περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείων και σε περιπτώσεις επανάληψης των παραβάσεων.** Υπουργικές αποφάσεις και κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθ. 13 του ν. [2523/1997](#) εξακολουθούν να εφαρμόζονται αναλόγως μέχρι την έκδοση των, κατά περίπτωση οριζόμενων στο άρθ.13Α, αποφάσεων.

Σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλής κατά των οργάνων που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο, προβλέπεται πλέον **η αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου στην οποία αφορά ο έλεγχος και όχι όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υπόχρεου όπως ίσχυε έως σήμερα.**

Επίσης με το νέο αυτό άρθρο, εισάγεται ρύθμιση σύμφωνα με την οποία, σε κατηγορίες υπόχρεων που θα προσδιοριστούν με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, **αντί της αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου, θα επιβάλλεται κατά περίπτωση ειδική χρηματική κύρωση** και αυτό, σε περιπτώσεις που η αναστολή της επαγγελματικής εγκατάστασης καθίσταται δυσχερής λόγω της φύσεως της δραστηριότητας συγκεκριμένων επιχειρήσεων όπως π.χ. ενοικίαση σκαφών αναψυχής, πλανόδιοι πωλητές, γηροκομεία, ξενοδοχεία, φροντιστήρια, ιατρεία.

Μετά τις αλλαγές που επήλθαν με το νέο καθεστώς, συγκεντρώσαμε σ' έναν χρηστικό πίνακα τις περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν αναστολή λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης, αφαίρεση στοιχείων κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων κ.λπ., τα διαστήματα αναστολής που επιβάλλονται και πως γίνεται η εφαρμογή των διατάξεων, όπως προβλέπονται από το ν. [2523/1997](#) για διαπιστώσεις **από 4.4.2017 και μετά.**

α/α	Περίπτωση	Πότε επιβάλλεται	Διάστημα αναστολής λειτουργίας εγκατάστασης, αφαίρεσης στοιχείων κυκλοφορίας	Διατάξεις ν.2523/1997	Εφαρμογή	Επιβολή χρηματικής κύρωσης αντί αναστολής λειτουργίας
1	Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση πλέον των 10 παραστατικών πώλησης ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα 500 ευρώ	Σε διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο	Άμεση αναστολή λειτουργίας της εγκατάστασης που διενεργήθηκε ο έλεγχος για 48 ώρες	Άρθρο 13Α παράγ. 1 εδάφιο 1	Με πράξη των οργάνων της Α.Α.Δ.Ε. υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί ειδική εντολή ελέγχου από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. για την εφαρμογή του μέτρου	Σε κατηγορίες υπόχρεων που θα προσδιορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (από 1.000 έως 2.500 ευρώ)

2	<p>Αν εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των παραβάσεων της περίπτωσης 1 διαπιστωθεί εκ νέου η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον 3 παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου</p>	<p>Σε διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο</p>	<p>Άμεση αναστολή λειτουργίας της εγκατάστασης που διενεργήθηκε ο έλεγχος για 96 ώρες</p>	<p>Άρθρο 13Α παράγ. 1 εδάφιο 2</p>	<p>Με πράξη των οργάνων της Α.Α.Δ.Ε. υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί ειδική εντολή ελέγχου από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. για την εφαρμογή του μέτρου</p>	<p>Σε κατηγορίες υπόχρεων που θα προσδιορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (από 2.501 έως 5.000 ευρώ)</p>
---	---	--	---	------------------------------------	--	---

3	<p>Αν εντός 2 φορολογικών ετών από τη διαπίστωση της περίπτωσης 2 διαπιστωθεί εκ νέου η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον 3 παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου</p>	<p>Σε κάθε επόμενη από την περίπτωση 2 διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο</p>	<p>Αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αμελλητί για 10 ημέρες</p>	<p>Άρθρο 13Α παράγ. 1 εδάφιο 3</p>	<p>Με πράξη των οργάνων της Α.Α.Δ.Ε. υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί ειδική εντολή ελέγχου από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. για την εφαρμογή του μέτρου</p>	<p>Σε κατηγορίες υπόχρεων που θα προσδιορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών  (5.000 ευρώ)</p>
---	---	---	--	------------------------------------	--	--

4	<p>Παρεμπόδιση διενέργειας φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλής κατά των οργάνων που διενεργούν φορολογικό έλεγχο</p>	<p>Σε κάθε περίπτωση παρεμπόδισης</p>	<p>Αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, στην οποία αφορά ο έλεγχος μέχρι 1 μήνα</p>	<p>Άρθρο 13Α παράγ. 3</p>	<p>Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και επίδοσης σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με κλήση προς ακρόαση εντός 5 ημερών</p>	<p>Σε κατηγορίες υπόχρεων που θα προσδιορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών  (5.000 ευρώ)</p>
5	<p>Παραβίαση αναστολής λειτουργίας από τον υπόχρεο</p>	<p>Σε κάθε περίπτωση παραβίασης</p>	<p>Πέραν των ποινικών κυρώσεων που προβλέπονται, επιπλέον αναστολή της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου για 10 ημέρες</p>	<p>Άρθρο 13Α παράγ. 5</p>	<p>Με πράξη των οργάνων της Α.Α.Δ.Ε.</p>	<p>-</p>

6	Μεταφορά αγαθών <sup>3</sup> χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία που ορίζονται στα Ε.Λ.Π. για τη μεταφορά τους ή όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά	Μετά από διενέργεια ελέγχου	Αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου καθώς και της άδειας οδήγησης <sup>4</sup> από 15 ημέρες έως 3 μήνες <sup>5</sup>	Άρθρο 13 παράγ. 2 εδάφιο 1	Με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας για την επιβολή κυρώσεων Δ.Ο.Υ. μετά τη διαπίστωση από τα ελεγκτικά όργανα	-
7	Άρνηση με οποιονδήποτε τρόπο οδηγών των μεταφορικών μέσων διενέργειας ελέγχου των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά	Σε κάθε περίπτωση άρνησης διενέργειας ελέγχου	Αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου καθώς και της άδειας οδήγησης <sup>4</sup> από 15 ημέρες έως 3 μήνες <sup>5</sup>	Άρθρο 13 παράγ. 2 εδάφιο 2	Με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας για την επιβολή κυρώσεων Δ.Ο.Υ. μετά τη διαπίστωση από τα ελεγκτικά όργανα	-

8	Μεταφορά αγαθών που συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το 25% της συνολικής ποσότητας των μεταφερόμενων αγαθών	Μετά την οριστικοποίηση της οικείας πράξης επιβολής προστίμου για την παράβαση	Αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου καθώς και της άδειας οδήγησης <sup>4</sup> έως 2 μήνες <sup>5</sup>	Άρθρο 13 παράγ. 3	Με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας για την επιβολή κυρώσεων Δ.Ο.Υ. μετά την οριστικοποίηση της οικείας πράξης επιβολής προστίμου για την παράβαση	-
---	--	--	---	-------------------	---	---

### ► Επισημάνσεις:

Η τυχόν αλλαγή στη νομική μορφή ή στο πρόσωπο του φορέα της επιχείρησης ή η διακοπή της επιχείρησης από το χρόνο διαπίστωσης μέχρι το χρόνο της εκτέλεσης της απόφασης των περιπτώσεων 1 έως και 5 του παραπάνω πίνακα, δεν κωλύει την επιβολή και την εκτέλεση της απόφασης (ή πράξης) αναστολής, εφόσον στον ίδιο χώρο δραστηριοποιείται επιχείρηση με ίδιο ή παραπλήσιο αντικείμενο εργασιών ή σ' αυτήν συμμετέχουν ένα ή περισσότερα από τα αρχικά μέλη του φορέα ή συνδεδεμένα με αυτούς πρόσωπα.

Η αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης ουδεμία ασκεί επιρροή στις ενοχικές σχέσεις του υπόχρεου με μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών θα προσδιορίζονται οι κατηγορίες των υπόχρεων που μπορεί, **αντί της αναστολής λειτουργίας εγκατάστασης, να επιβάλλεται** (περιπτώσεις 1 έως και 5 του παραπάνω πίνακα), με τους



όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων στις περιπτώσεις των παρ. 1 έως και 7 του άρθρου 13Α, κατά περίπτωση, **ειδική χρηματική κύρωση** ως εξής:

- α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις της περίπτωσης 1 του παραπάνω πίνακα από 1.000 έως 2.500 ευρώ,
- β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις της περίπτωσης 2 του παραπάνω πίνακα από 2.501 έως 5.000 ευρώ,
- γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις των περιπτώσεων 3 και 4 του παραπάνω πίνακα 5.000 ευρώ.

Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 13Α, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν. [4174/2013](#) (Α'170).

Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. [4174/2013](#) «*Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή*» για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13Α (περιπτώσεις 1 έως και 5 του παραπάνω πίνακα), έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9<sup>6</sup> του άρθρου 13 του ν. [2523/1997](#).

Εφόσον οι παραβάσεις των περιπτώσεων 1, 2 και 3 του παραπάνω πίνακα διαπιστώνονται από άλλες Αρχές στο πλαίσιο ελέγχων της αρμοδιότητάς τους, τα σχετικά έγγραφα διαπίστωσης των παραβάσεων διαβιβάζονται αμελλητί στην Α.Α.Δ.Ε.

Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13Α είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](#) ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις.

Για τις πράξεις, τις αποφάσεις και τις εντολές που εκδίδονται με βάση το άρθρο 13Α εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. [4174/2013](#).

Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. θα προσδιορίζεται το είδος του φορολογικού ελέγχου στο πλαίσιο του οποίου επιβάλλονται το μέτρο της αναστολής λειτουργίας και η ειδική χρηματική κύρωση, καθώς και ο τρόπος, η διαδικασία, τα όργανα και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου 13Α.

Η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων στις περιπτώσεις 6, 7 και 8 του παραπάνω πίνακα, γίνεται με απόφαση του αρμόδιου για την επιβολή κυρώσεων προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

► Για διαπιστώσεις έως 4.4.2017 (κατ' αντιστοιχία των περιπτώσεων 1 έως και 5 του προηγούμενου πίνακα) ισχύουν τα κάτωθι:

α/α	Περίπτωση	Πότε επιβάλλεται	Διάστημα αναστολής λειτουργίας εγκατάστασης ή αφαίρεσης πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου και αδειών οδήγησης
1	Παρεμπόδιση διενέργειας φορολ. ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων	Σε κάθε περίπτωση παρεμπόδισης	Αναστολή λειτουργίας μέχρι 1 μήνα <sup>2</sup>
2	Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση προβλεπόμενου στοιχείου <sup>1</sup> κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, εφόσον αυτή έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής	Κάθε φορά που διαπιστώνεται από διαφορετικούς φορολ. ελέγχους η επανάληψη, μέσα στην ίδια ή την επόμενη χρήση	Αναστολή λειτουργίας μέχρι 1 μήνα <sup>2</sup>
3	Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου <sup>1</sup> (όπως τα προβλεπόμενα στην περίπτωση 2) για τουλάχιστον 3 διαφορετικές συναλλαγές	Σε διαπίστωση από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο	Αναστολή λειτουργίας μέχρι 1 μήνα <sup>2</sup>

4	Επανάληψη μια από τις παραβάσεις των περιπτώσεων 1,2 ή 3 εντός 3 ετών από την έκδοση της απόφασης αναστολής λειτουργίας	Σε διαπίστωση ελέγχου	Αναστολή λειτουργίας μέχρι 6 μήνες <sup>2</sup>
5	Μη έκδοση πλέον των 10 παραστατικών στοιχείων <sup>1</sup> ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, τα μη εκδοθέντα ή το μη εκδοθέν παραστατικό στοιχείο υπερβαίνει σε αξία τα 500 ευρώ	Σε διαπίστωση κατά τον ίδιο έλεγχο	Αναστολή λειτουργίας για 48 ώρες <sup>2</sup>

## Εκπρόθεσμες δηλώσεις πριν την έναρξη του ΚΦΔ (ΦΠΑ, Παρακρατούμενων φόρων, Εισοδήματος, ΚΛΠ)

*α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,*

*β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,*

*γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.]*

Για την υποβολή μετά την 1.1.2014, εκπρόθεσμων **χρεωστικών δηλώσεων** που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως 31.12.2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του **άρθρου 1 του ν. 2523/1997**, όπως ισχύουν κατά φορολογία και χρήση. **Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 53 .**

Για την υποβολή, μετά την 1.1.2014, εκπροθέσμων δηλώσεων από τις οποίες **δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση** ή **δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα** που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997 **[117-1170 περιορισμός στα 100 ευρώ]** με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Για τον διακανονισμό στο 1/3 της οφειλής ισχύει η μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 (παρ 44(48) του ν.4174 και η ΠΟΛ.1140/2014

## Πλαστά εικονικά μετά τον ν. 4337/2015

Με βάση το άρθρο 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, για πράξεις που θα εκδοθούν για τις παλαιές υποθέσεις, δηλ. για παραβάσεις διατάξεων Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. και για παραβάσεις του άρθρου 55 παρ.2 του Κ.Φ.Δ., τα πρόστιμα που θα επιβάλλονται καθορίζονται σε νέα βάση ως εξής:

### **1. ΠΛΑΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Για παραβάσεις έκδοσης **πλαστών** στοιχείων ποσό ίσο με το **50%** της αξίας κάθε στοιχείου.

## **2. ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ-ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ-ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ**

**α) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.**

Εάν η αξία του στοιχείου είναι **μερικώς εικονική** ποσό ίσο με το **40% του μέρους της εικονικής αξίας.**

**β) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.**

**γ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.**

**δ) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.**

## **3. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

**Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200 ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.**

## **4. ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ**

**Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.**

## [A] ΟΡΙΣΜΟΙ

### 1- Ο Έλληνας λογιστής

Θεματοφύλακας και καθ' ύλην αρμόδιος για την ορθή εφαρμογή των εκάστοτε φορολογικών διατάξεων είναι ο λογιστής – φοροτεχνικός. Ο κάτοχος δηλαδή ειδικής αδείας ασκήσεως επαγγέλματος, ο οποίος ασχολείται - ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας - με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες φυσικών και νομικών προσώπων ή άλλων νομικών οντοτήτων.

Συγκεκριμένα:

- είναι αρμόδιος για την ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων, γενικών και κλαδικών.
- εποπτεύει και εφαρμόζει διαδικασίες προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων ενώ ταυτόχρονα ελέγχει την τυπική επάρκεια και ακρίβεια των στοιχείων και παραστατικών.
- ενημερώνει και τηρεί τα φορολογικά βιβλία σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.
- καταρτίζει και (συν)υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις, τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιχειρήσεων και οργανισμών.
- συντάσσει, (συν)υπογράφει και υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, συμπληρωματικά στοιχεία και καταστάσεις, επιμελείται δε της εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών και διατυπώσεων προς τις φορολογικές και οικονομικές αρχές.
- συντάσσει, (συν)υπογράφει και υποβάλει συμπληρωματικά και στατιστικά στοιχεία και καταστάσεις προς τις Δημόσιες Αρχές.
- συντάσσει, (συν)υπογράφει και υποβάλει μισθολογικές καταστάσεις, ασφαλιστικές εισφορές και προγράμματα εργασίας.

Συνοψίζοντας, ο λογιστής φοροτεχνικός εκπροσωπεί με έγγραφη εξουσιοδότηση ή κατόπιν υπογραφής σχετικής σύμβασης τον εντολέα του ενώπιον Διοικητικών και Φορολογικών Αρχών και Επιτροπών, συντάσσει (θέτοντας υποχρεωτικά την υπογραφή και τη σφραγίδα του) όλα τα προβλεπόμενα από τη φορολογική και εφαρμοζόμενη στις φορολογικές αρχές νομοθεσία έγγραφα, διεξάγει κάθε φορολογική διατύπωση και ενεργεί κάθε πράξη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν λογιστικών και φοροτεχνικών εργασιών δυνάμει των κάθε είδους χορηγηθέντων από τον εντολέα του στοιχείων και παραστατικών τα οποία κρίνονται από το λογιστή φοροτεχνικό αναγκαία για την ορθή εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν εργασιών.

Έχει εκ του Νόμου ([άρθρο 13 παρ. 1](#) του Ν [4174/2013](#)) έμμεση υποχρέωση να επιλέγει και τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, καθώς η σύνταξη ανακριβών καταστάσεων, δηλώσεων και άλλων πληροφοριών επισύρει αφενός διοικητικό πρόστιμο και αφετέρου ποινικές ευθύνες (κάτω από συγκεκριμένες περιστάσεις) για τον ίδιο προσωπικά .

Στα πλαίσια των ανωτέρω καθηκόντων ο λογιστής φοροτεχνικός οφείλει να ενεργεί σεβόμενος τον επαγγελματικό του κώδικα δεοντολογίας, φέροντας σχετική αστική, ποινική και πειθαρχική ευθύνη και έναντι του εντολέα του για πλημμελή εκτέλεση των εργασιών που του ανατίθενται.

## **2- Η φοροδιαφυγή ως κυβερνητικός σχεδιασμός**

Η φοροδιαφυγή συντελείται με την καθ' οιονδήποτε τρόπο μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων ή γενικότερα με τη μείωση αυτών με παράνομες ενέργειες ή με καταστρατήγηση της σχετικής νομοθεσίας. Η παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης φυσικού ή νομικού προσώπου ή άλλης νομικής οντότητας εμφανίζεται συνήθως με δύο τρόπους:

α) με την απόκρυψη εισοδήματος από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου και β) με την εμφάνιση υπερβολικών ή πλαστών δαπανών, προκειμένου να υπάρξει ωφέλεια από τις εκπτώσεις και απαλλαγές φόρου.

Σε διεθνές επίπεδο η φοροδιαφυγή ή κατά το ορθότερον η φοροαποφυγή αναπτύσσεται με την επιλογή υπαγωγής στη φορολογία κρατών ή δικαιοδοσιών με μηδενική ή χαμηλή φορολόγηση για τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες κάθε είδους και μορφής.

Η πάταξη της φοροδοτικής παραβατικότητας, εμφανούς και αφανούς, εντάσσεται παραδοσιακά στον κυβερνητικό σχεδιασμό κατάλληλων θεσμικών (φορολογικών, ελεγκτικών, εισπρακτικών και ποινικών) εργαλείων ανάδειξης απόκρυψης φορολογητέας ύλης τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και στο εξωτερικό. Αποσκοπεί στη θωράκιση νομικών εγγυήσεων ενός Κράτους δικαίου, στην οικονομική ανάπτυξη και ευημερία της χώρας και των πολιτών της, υλοποιώντας ουσία την επιταγή του άρθρου 4 του Συντάγματος. Οι πρακτικές καταστρατήγησης του Νόμου και νόμιμης φοροαποφυγής οδηγούν στην άενη τροποποίηση της νομοθεσίας και στη λήψη συμπληρωματικών, στοχευμένων και κυρίως αποτελεσματικών δομικών μέτρων αναφορικά με την επιλογή αφενός φορολογικής βάσης και αφετέρου υποκειμένων στο φόρο πολιτών σε πλήρη πάντοτε εναρμόνιση με τις αντίστοιχες διεθνείς τάσεις και πρακτικές .



### **3- Το οικονομικό έγκλημα (ιστορική νομοθετική ανασκόπηση)**

Η ποινικοποίηση της φορολογικής απάτης πρωτοσυναντάται στο άρθρο 403 του Ποινικού Κώδικα του 1834. Έκτοτε, εντοπίζει κανείς διάσπαρτες διατάξεις σε ποικίλα φορολογικά νομοθετήματα. Η πρώτη αποτυχημένη προσπάθεια κωδικοποίησης των διατάξεων και τυποποίησης των πράξεων και παραλήψεων πλημμεληματικού χαρακτήρα των φορολογούμενων έλαβε χώρα με τον α.ν. 185/1967.

Η ποινικοποίηση της έκδοσης πλαστών και εικονικών στοιχείων εξειδικεύθηκε για πρώτη φορά στο Ν 1591/1986.

Η πιο πρόσφατη (και ήδη καταργηθείσα) κωδικοποίηση της φοροδιαφυγής έλαβε χώρα με τον Ν [2523/1997](#) ο οποίος εισήγαγε για πρώτη φορά στο [άρθρο 20 παρ. 5](#) την ποινική ευθύνη ως άμεσου συνεργού του προϊσταμένου του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιου συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος. Η ως άνω μνημονευθείσα διάταξη θεμελίωσε αντικειμενική ευθύνη των προσώπων που κατονομάζονται ως άμεσοι συνεργοί και ως εκ τούτου η εκάστοτε ποινική δίωξη κατ' αυτών αποτέλεσε πεδίο απόδειξης και ανταπόδειξης.

Εφεξής, λογιστής- φοροτεχνικός φέρει ποινική ευθύνη με την προϋπόθεση ότι εν γνώσει, αφενός υπογράφει ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος και αφετέρου με οποιονδήποτε άλλο τρόπο συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που περιγράφονται στο Ν [4174/2013](#), όπως αυτός τροποποιήθηκε με το Ν [4337/2015](#).

Στην παρούσα μελέτη θα εστιάσουμε στην δυνατότητα στοιχειοθέτησης της άμεσης συνέργειας στα περιγραφόμενα στο Ν [4174/2013](#) εγκλήματα φοροδιαφυγής για τον λογιστή – φοροτεχνικό.

#### **[B] ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΗ**

##### **1. Υποχρεώσεις λογιστή – φοροτεχνικού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 3 και 4 του Ν [2873/2000](#)**

Οι εκ του Νόμου απορρέουσες υποχρεώσεις του λογιστή – φοροτεχνικού περιγράφονται αναλυτικά στις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 38](#) του Ν [2873/2000](#). Σύμφωνα λοιπόν με την ως άνω αναφερθείσα διάταξη, ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για :

1. την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία,
2. την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία,
3. την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Για την ορθή τήρηση των ανωτέρω υποχρεώσεων (συν)υπογράφει τις προβλεπόμενες από την [παράγραφο 2 του άρθρου 38](#) του Ν [2873/2000](#) (όπως αυτή διευκρινίστηκε στην [ΠΟΛ.1070/15.3.2001](#) δηλώσεις καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Μοναδική εξαίρεση στον κανόνα αποτέλεσε η μη (συν)υπογραφή δηλώσεων που ενέπιπταν διατάξεις περί αυτοελέγχου δυνάμει του Ν [3296/2004](#) [σχετική η [ΣτΕ 2445/2012](#) ].

## **2- Ο Κώδικας Δεοντολογίας**

Όλοι οι λογιστές – φοροτεχνικοί είναι εκ του Νόμου ([Κώδικας Δεοντολογίας Λογιστών](#) - ΦΕΚ Β' 3314/24-12-2013) υποχρεωμένοι να διασφαλίζουν την ποιότητα και διαφάνεια των παρεχομένων υπηρεσιών τους, όπως αυτές αναλύθηκαν παραπάνω. Αυτό διασφαλίζει το ηθικό και επαγγελματικό κύρος αφενός αυτών των ιδίων και αφετέρου κάθε Φυσικού ή Νομικού Προσώπου που χρησιμοποιεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά τις υπηρεσίες τους. Η παραβίαση της κείμενης φορολογικής, ασφαλιστικής και εργατικής νομοθεσίας πλήττει το δημόσιο συμφέρον και επιφέρει πειθαρχικές, διοικητικές και ποινικές κυρώσεις ακόμα και για τον ίδιο λογιστή - φοροτεχνικό.

Κάθε λογιστής – φοροτεχνικός λοιπόν οφείλει να είναι ακέραιος, αντικειμενικός, εχέμυθος. Να διαθέτει επαγγελματική επάρκεια δια της άενης επιμόρφωσης στις τρέχουσες εξελίξεις στη νομοθεσία, στην πράξη και στις τεχνικές, προκειμένου να διασφαλίσει τη νομιμότητα και εγκυρότητα της επαγγελματικής γνώμης που εκφράζει. Να συνεργάζεται με τη φορολογική Αρχή παρέχοντας άμεση και απρόσκοπτη πρόσβαση σύμφωνα με όσα ο Νόμος ορίζει στις περιπτώσεις διενέργειας ελέγχων.

Ταυτόχρονα ο λογιστής φοροτεχνικός οφείλει να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους που επισύρουν διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για τον ίδιο με βάση τις θεμελιώδεις αρχές, την ισχύουσα νομοθεσία και να προβαίνει στις κατάλληλες ενέργειες για την εξάλειψη ή μείωσή τους σε νομίμως αποδεκτά επίπεδα.

Μεγάλη θεωρητική συζήτηση έχει ανοίξει σχετικά με τη θεμελίωση ποινικής ευθύνης του λογιστή – φοροτεχνικού σε περιπτώσεις παροχής συμβουλών νόμιμης φοροαποφυγής. Θεωρώντας ωστόσο ως φοροαποφυγή την νόμιμη εκμετάλλευση κενών ή ατελειών της φορολογικής νομοθεσίας ή χρησιμοποίηση προς όφελος του φορολογούμενου – φυσικού ή νομικού προσώπου – των θεσμικών δυνατοτήτων που παρέχει η διεθνής ή εθνική έννομη τάξη διαμορφώνοντας πραγματικά περιστατικά ώστε να μην εμπίπτουν στη διάταξη φορολογικού νόμου που να θεμελιώνει σχετική φορολογική υποχρέωση, θεωρία και νομοθεσία έχουν αποκλείσει προς το παρόν οιαδήποτε σκέψη αφενός περί χαρακτηρισμού της εν λόγω συμπεριφοράς ως παράνομης κι αφετέρου περί στοιχειοθέτησης κάποιου από τα περιγραφόμενα στο ν [4174/2013](#) αδικήματα της φοροδιαφυγής. Ο κώδικας δεοντολογίας στο θέμα αυτό δεν παρέχει σαφείς απαντήσεις και περιορίζεται σε θέματα νομιμότητας, ηθικής και υπεροχής του δημοσίου συμφέροντος.

### **3- Ομαδοποίηση λογιστών- φοροτεχνικών βάσει των παρεχόμενων υπηρεσιών**

Για τους σκοπούς της παρούσης εργασίας κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε αποκλειστικά και μόνο στις υποχρεώσεις του λογιστή – φοροτεχνικού που αφορούν την παρακολούθηση φορολογικών οντοτήτων, φυσικών κι νομικών προσώπων οιασδήποτε μορφής στις οποίες αναλογεί φόρος, τέλος ή εισφορά που ξεπερνά τον μέσο όρο του Έλληνα φορολογούμενου, είτε περιστασιακά σε συμβουλευτικό επίπεδο ή περιόδους συμπλήρωσης φορολογικών δηλώσεων, είτε σε σταθερή βάση και με οποιαδήποτε συχνότητα άμεση ή έμμεση εμπλοκή στην τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων αναφορικά με τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία.

Υφίστανται λοιπόν λογιστικά γραφεία που λειτουργούν σε συμβουλευτικό επίπεδο περίπλοκων φορολογικών ζητημάτων που χρήζουν ερμηνείας και λεπτών χειρισμών . Τα τελευταία έχουν μικρό όγκο εργασιών ως προς τη φορολογική και ασφαλιστική/μισθολογική παρακολούθηση της καθημερινότητας των εταιριών (κυρίως) πελατών τους καθώς αυτή ως επί το πλείστον διεξάγεται στην έδρα του πελάτη από λογιστές – μισθωτούς. Ο λογιστής – φοροτεχνικός έχει υποχρέωση εμφάνισης στην έδρα της εταιρίας το περισσότερο μία φορά την εβδομάδα προκειμένου να επιβλέψει την ορθή και σύμφωνη με την κείμενη φορολογική νομοθεσία καταχώρηση στοιχείων ή όποτε αυτό κριθεί απαραίτητο.

Συγκεκριμένα, έχει την ευθύνη της συνολικής λειτουργίας του λογιστηρίου αναφορικά με την τήρηση της κείμενης φορολογικής / ασφαλιστικής νομοθεσίας, την μηχανοργάνωση και την κοστολόγηση . Συνεπώς, ρόλος του είναι:

- ο χρηματοοικονομικός σχεδιασμός, η απεικόνιση της πορείας της εταιρείας και η υποβολή προτάσεων για τη βέλτιστη οικονομική διαχείριση και διασφάλιση της κερδοφορίας
- η παρακολούθηση, επεξεργασία, σύνταξη φορολογικών διαδικασιών και κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων ετήσιου προϋπολογισμού

- ο προγραμματισμός και η παρακολούθηση των ταμειακών ροών.

Σε επιχειρήσεις με μεγάλο όγκο εργασιών όπου διατηρείται πολυπληθές λογιστήριο συνηθίζεται να υπάρχει λογιστής – φοροτεχνικός ο οποίος κατέχει τη θέση του οικονομικού διευθυντή. Ο τελευταίος με την αυτοπρόσωπη καθημερινή του παρουσία διασφαλίζει την αποτελεσματική οργάνωση και τον συντονισμό της εύρυθμης λειτουργίας όλων των ενεργειών του Λογιστηρίου. Μέσα από τη θέση αυτή παρακολουθεί την καθημερινή ροή / εξέλιξη των οικονομικών στοιχείων της εταιρίας, βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και παρέχει στη οικονομικές αναφορές σε εβδομαδιαία ή μηνιαία βάση. Στις αρμοδιότητες της θέσης του περιλαμβάνεται η υποβολή του ετησίου προϋπολογισμού και η εξασφάλιση της ορθής παρακολούθησή του σε συνεχή βάση. Παράλληλα, ασχολείται με τη διενέργεια έγγραφων μελετών κόστους – παραγωγικότητας προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι με τον πλέον οικονομικό τρόπο. Συμμετέχει στη σύνταξη αναφορών και απεικόνισης της πορείας της εταιρείας προς τη Διοίκηση.

Σε επίπεδο παρακολούθησης και παροχής φορολογικών συμβουλών σε φυσικά πρόσωπα, τα τελευταία συνήθως είναι είτε ελεύθεροι επαγγελματίες, ομόρρυθμοι/ετερόρρυθμοι εταίροι, μέτοχοι κεφαλαιουχικών εταιριών των οποίων επιβλέπει ή τηρεί τα φορολογικά βιβλία, είτε εισοδηματίες. Στις περιπτώσεις αυτές (συν)υπογράφει τις συνταχθείσες δηλώσεις παντός αντικειμένου τουλάχιστον όπου κι όταν ο νόμος το επιτάσσει ρητά.

Είναι λοιπόν σε θέση να γνωρίζει λεπτομέρειες που αφορούν το σύνολο της περιουσιακής τους κατάστασης όσον αφορά το περιεχόμενο της κινητής και ακίνητης τους περιουσίας σε εθνική και παγκόσμια κλίμακα.

## **[Γ] Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ**

### **1- ποινική ευθύνη με το άρθρο 20 παρ. 5 του Ν [2523/1997](#)**

Ποινική ευθύνη λογιστή στο οικονομικό έγκλημα καθιερώθηκε με τη διάταξη της [παραγράφου 5 του άρθρου 20](#) του Ν [2523/1997](#), σύμφωνα με την οποία «5. Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.» .

Χρήση της ως άνω διάταξης και παραπομπή λογιστή – φοροτεχνικού με την κατηγορία του άμεσου συνεργού σε φοροδιαφυγή έγινε με απίστευτη φειδώ. Αφορούσε:

[i] παράνομες επιστροφές μεγάλων ποσών ΦΠΑ,

- [ii] ίδρυση και ουσιαστική διαχείριση από λογιστές εικονικών εταιριών με μοναδικούς εμφανείς εταίρους και διαχειριστές/αχυράνθρωπους υπερήλικες – καταγεγραμμένους χρήστες ουσιών – ανέργους
- [iii] συμμετοχή σε κυκλώματα carousel με αποδεδειγμένη διακίνηση- εμπορία φορολογικών στοιχείων με εκδότες ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και αντικείμενο ανύπαρκτες συναλλαγές.
- [iv] κατασκευή και εμπορία πλαστών φορολογικών στοιχείων .

Σε πολλές περιπτώσεις ο δικαστικός συμβιβασμός στο διοικητικό σκέλος των υποθέσεων αυτών έγινε αποδεκτός από το ποινικό δικαστήριο και έπαυσε η ποινική δίωξη. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις εκδόθηκαν καταδικαστικές αποφάσεις.

Την ίδια χρονική περίοδο παραπέμφθηκαν και καταδικάσθηκαν κι άλλοι λογιστές όχι όμως βάσει του ειδικού ποινικού νόμου αλλά βάσει των κοινών διατάξεων του Ποινικού Κώδικα για τη συμμετοχή τους σε δωροδοκίες, υπεξαιρέσεις, απάτες, πλαστογραφίες, λαθρεμπορία, παράνομο τζόγο, ξέπλυμα βρώμικου χρήματος κλπ για εγκλήματα δηλαδή μη σχετιζόμενα αμέσως με τη φοροδιαφυγή.

## **2- ανάγκη αλλαγής νομοθετικού πλαισίου**

Ομολογουμένως την τελευταία δεκαετία , τα θεσμικά όργανα των λογιστών – φοροτεχνικών συνέβαλαν ενεργά, υποβάλλοντας σχετικές προτάσεις προς τον ορθότερο τρόπο τήρησης και παρακολούθησης των λογιστικών βιβλίων. Ανάμεσα σε αυτά ξεχωρίζουμε την δυνατότητα λήψης βασικών πληροφοριών μέσω του taxis αναφορικά με τον εκδότη φορολογικών στοιχείων. Γιατί, ας μην ξεχνάμε πως για τον λογιστή φοροτεχνικό κάθε εκδοθέν στοιχείο δεν είναι παρά ένα αριθμητικό δεδομένο που πρέπει να καταχωρισθεί σύννομα στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, βάσει του οποίου θα πρέπει να εκπληρωθούν συγκεκριμένες φορολογικές υποχρεώσεις προς το Κράτος.

Η ταυτοποίηση αριθμητικών δεδομένων μεταξύ αγορασθέντων/πωλούμενων εμπορευμάτων (πρώτων υλών, αναλωσίμων, παγίων) και πραγματικών αποθεμάτων είναι σχεδόν ανέφικτη, ειδικά όταν ο λογιστής φοροτεχνικός δεν έχει αυτοπρόσωπη παρουσία σε καθημερινή βάση στην έδρα/υποκατάστημα/αποθήκη του πελάτη του προκειμένου να σχηματίσει ίδια αντίληψη για τον αληθινό όγκο συναλλαγών και τα πρόσωπα που πραγματικά εμπλέκονται σε αυτές. Οι ποινικές συνέπειες ωστόσο μίας πιθανής ασυμφωνίας έπρεπε να συρρικνωθούν μέσω της ανεύρεσης λογιστικών μεθόδων που θα καθιστούσαν απρόσφορη την προσπάθεια έκδοσης στοιχείων για ανύπαρκτες μερικά ή ολικά συναλλαγές. Η καθιέρωση υποχρέωσης τραπεζικών πληρωμών ήταν ένα βήμα προς αυτή την κατεύθυνση. Τέλος, η υποχρεωτική ζήτηση και υποβολή φορολογικού πιστοποιητικού κατά τις διατάξεις του [άρθρου 65Α](#) του Ν [4174/2013](#) για τις χρήσεις από 1/1/2014 και εντεύθεν καθιστά τα περιθώρια μη συμμόρφωσης με την κείμενη φορολογική

διαδικασία τόσο για το λογιστή – φοροτεχνικό, όσο και για τις φορολογικές οντότητες οιασδήποτε μορφής, σχεδόν αδύνατη.

Τα πορίσματα των ελέγχων κατέστησαν παράλληλα όλο και πιο απρόθυμους τους λογιστές – φοροτεχνικούς στην ανάληψη της ευθύνης φορολογικού αντιπροσώπου ή πράκτορα ή πληρεξουσίου οντοτήτων – φυσικών και νομικών προσώπων οποιασδήποτε μορφής- με φορολογική κατοικία εκτός ελληνικής Επικράτειας.

Οι έλεγχοι διεξάγονται με σύγχρονα πλέον μέσα τα οποία εστιάζουν αφενός στην ουσιαστική, συνδυαστική ως προς τα επιλεγόμενα ΑΦΜ των εμπλεκομένων και όχι επιδερμική διασταύρωση ποικίλων πληροφοριακών στοιχείων μέσω του συστήματος taxis και αφετέρου στη διακίνηση μη δηλωθέντων και μη φορολογηθέντων παγκόσμιων εισοδημάτων μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με την υποχρεωτική εναρμόνιση με τις νομοθετικές πρωτοβουλίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΟΟΣΑ κατέστησαν μονόδρομο την αλλαγή νομικού πλαισίου σε θέματα ποινικών κυρώσεων φοροδιαφυγής δια της προσθήκης νέων αδικημάτων, της αποποινικοποίησης προγενεστέρων εγκλημάτων ως ορισμένο ποσό μη αποδιδόμενου ή αποκρυφθέντος φόρου.

### **3- άρθρο 67 παρ. 3 του Ν [4174/2013](#)**

Σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 67 παρ. 3](#) του Ν [4174/2013](#), όπως αυτή τροποποιήθηκε με το Ν [4337/2015](#): «3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.»

«Άμεση συνδρομή» υπάρχει όταν μεταξύ της συμβολής του συνεργού, στην προκειμένη περίπτωση του λογιστή – φοροτεχνικού και της πράξεως του αυτουργού δηλαδή του φορολογούμενου, φυσικού ή νομικού προσώπου οποιασδήποτε μορφής, δεν παρεμβάλλεται η δραστηριότητα τρίτου προσώπου.

Το στοιχείο «στην τέλεση» σημαίνει ουσιαστικά άμεση συνδρομή με τέτοιο τρόπο ώστε η βοηθητική πράξη του λογιστή - φοροτεχνικού να δένει ως ένα άμεσο επακόλουθο σε αδιάσπαστη δηλαδή ενότητα με την κύρια πράξη. Θα τολμούσαμε μάλιστα να πούμε πως ο λογιστής – φοροτεχνικός συνδιαμορφώνει την κύρια πράξη η οποία στην προκειμένη περίπτωση περιγράφεται ανά αντικείμενο φορολογίας στο άρθρο 66 του αυτού Νόμου.

Το στοιχείο «κατά τη διάρκεια» - το οποίο λεκτικά απουσιάζει από την υπό εξέταση διάταξη- έχει αποτελέσει αντικείμενο ερμηνευτικού προβληματισμού στην ποινική θεωρία και νομολογία.

Στη νομολογία γενικότερα ορίζεται η άμεση συνέργεια ως εκείνη «η οποία συνδέεται με την κύρια πράξη κατά τέτοιον τρόπο ώστε χωρίς τη βοηθητική ενέργεια του άμεσου συνεργού δεν θα ήταν δυνατή μετά βεβαιότητας η διάπραξη του εγκλήματος, κάτω από τις περιστάσεις υπό τις οποίες αυτό έχει διαπραχθεί». Θα μπορούσαμε λοιπόν να θεωρήσουμε πως η κατάρτιση και υπογραφή ψευδών ή έστω μη σύμφωνων με το γράμμα των λογιστικών προτύπων και φορολογικών νόμων οικονομικών καταστάσεων, αποσβέσεων αποθεματικών, φακέλων τεκμηρίωσης, ή ακόμα και η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία παραστατικών που κατάφορα απεικονίζουν συναλλαγές που είναι λογικά αδύνατον να έχουν πραγματοποιηθεί (λχ επανειλημμένες επισκευές/ανακαινίσεις ακινήτων ή οχημάτων, παραστατικά αφορώντα πρώτη ύλη χωρίς τα απαραίτητα συνοδευτικά έγγραφα κ.ο.κ) πριν την υποβολή της φορολογικής δήλωσης οιοδήποτε αντικειμένου κατατείνουν στην επιτυχή πραγμάτωση της φοροδιαφυγής. Το αυτό θα μπορούσε να ισχυριστεί κάποιος αναφορικά με την παράλειψη ή ανακριβή δήλωση πηγών εισοδημάτων στις περιπτώσεις που ο λογιστής – φοροτεχνικός υπογράφει τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για συνεχόμενα οικονομικά έτη.

Κλείνοντας τη γενική εννοιολογική προσέγγιση του υπό εξέταση ποινικού αδικήματος, οφείλουμε να σημειώσουμε πως τα συγκεκριμένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του εγκλήματος της άμεσης συνέργειας λογιστή – φοροτεχνικού στη διάπραξη φοροδιαφυγής όπως αυτή διατυπώνεται στην παραπάνω αναφερόμενη διάταξη καθιστούν απαγορευτική την ποινική δίωξη για έγκλημα τελούμενο δια παραλείψεως.

#### **[Δ] Κατ' άρθρο ανάλυση άμεσης συνέργειας λογιστή φοροτεχνικού**

Κλείνοντας την παρούσα μελέτη θα αποπειραθούμε να διαγνώσουμε πιθανή στοιχειοθέτηση της άμεσης συνέργειας του λογιστή – φοροτεχνικού στα επιμέρους εγκλήματα φοροδιαφυγής κάνοντας χρήση: α) της υφιστάμενης δημοσιευμένης νομολογίας όπου αυτή είναι πλέον συμβατή με τις διατάξεις του Ν [4174/2013](#) όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, β) του [Κώδικα Δεοντολογίας Λογιστών](#) και γ) των διατάξεων του [άρθρου 38 παρ. 3](#) και [4](#) του Ν [2873/2000](#).

#### **1. Άρθρο 66 παρ. 1 Ν [4174/2013](#)**

Υπό τις προϋποθέσεις των [παραγράφων 3](#) και [4 του άρθρου 66](#) του Ν [4174/2013](#) τιμωρείται (δυσνητικά) με ποινή φυλάκισης ή κάθειρξης ο λογιστής φοροτεχνικός ο οποίος εν γνώσει του συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παρακάτω εγκλημάτων.

Φόρος εισοδήματος: η με πρόθεση συμπλήρωση ανακριβών αριθμητικών δεδομένων ή η με πρόθεση παράλειψη δηλώσεως

εισοδημάτων από όποια πηγή κι αν πηγάζουν ή η με πρόθεση δήλωση ανύπαρκτων ή μη σύννομων δαπανών, δηλαδή η συνέργεια σε πράξεις που οδηγούν σε λανθασμένη εξεύρεση του φορολογητέου παγκόσμιου εισοδήματος κατά τις διατάξεις του Ν [2238/1994](#). Ειδικά δε ως προς την αποτύπωση εισοδημάτων δ' πηγής η ποινική ευθύνη συνήθως συναρτάται από την καταχώρηση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Πρόσφατα ο ελεγκτικός μηχανισμός ξεκίνησε έρευνα η οποία αφορά την εγκατάσταση και χρήση παράνομου λογισμικού το οποίο αλλοιώνει τα παντός είδους αθροίσματα στα φορολογικά βιβλία. Η εν λόγω πρακτική θα μπορούσε να στοιχειοθετήσει ποινική ευθύνη για τον υπογράφοντα λογιστή – φοροτεχνικό τα εν λόγω βιβλία καθώς και τα πάσης φύσεως αποτελέσματα και δηλώσεις που εξάγονται από αυτά.

ΕΝΦΙΑ/ΕΦΑ: η με πρόθεση παράθεση στο έντυπο Ε9/ΕΦΑ ελλειπών ή στην τελική μη ανταποκρινόμενων στις συστατικές των δηλούμενων εμπραγμάτων δικαιωμάτων συμβολαιογραφικές πράξεις και συναφή προς αυτές έγγραφα (τακτοποιήσεις αυθαιρέτων, άδειες πολεοδομίας, πράξεις εφαρμογής, δικαστικές αποφάσεις κλπ) πληροφοριών ως προς τα χαρακτηριστικά εκείνα των ακινήτων που έχουν ως αποτέλεσμα την μείωση της αξίας ενός εκάστου ακινήτου και κατά συνέπεια την μείωση του οφειλόμενου φόρου.

ΦΠΑ/ΦΚΕ/Φόρος Ασφαλιστρων-πλοίων/λοιποί παρακρατούμενοι-επιρριπτόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές: η με πρόθεση απεικόνιση ανακριβών αριθμητικών δεδομένων στα βιβλία της φορολογικής οντότητας, φυσικού ή νομικού προσώπου βάσει των οποίων εξάγονται ανακριβή λογιστικά αποτελέσματα ως προς τους οφειλόμενους/ επιστρεφόμενους/εκπιπόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές.

Αξίζει να σημειωθεί πως διατυπώνεται ρητά πλέον, αίροντας τις νομολογιακές διχογνωμίες που υφίσταντο στην προγενέστερη διατύπωση του Νόμου, η φαινομενική συρροή μεταξύ των λοιπών εγκλημάτων φοροδιαφυγής και της έκδοσης – αποδοχής πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν ως μέσο για τη διάπραξη αυτών, με το δράστη λογιστή – φοροτεχνικό να τιμωρείται ως συμμετόχος, αποκλειστικά για το «βασικό» αδίκημα της συνέργειας σε έκδοση ή λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

## **2. Άρθρο 66 παρ. 5 Ν 4174/2015**

Ανύπαρκτη (εν όλω ή εν μέρει) συναλλαγή : επιβάλλεται ποινή φυλάκισης ή κάθειρξης στο λογιστή – φοροτεχνικό ο οποίος είχε γνώση της έκδοσης/αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ζητούμενο παραμένει πάντα η απόδειξη της συνέργειας η οποία στην μεν πρώτη περίπτωση θα μπορούσε εντελώς υποθετικά να ξεκινά από την δια ανέκκλητου συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου άσκηση του συνόλου των πράξεων παράστασης/ εκπροσώπησης ενώπιον της Διοίκησης για λογαριασμό του εντολέα- εκδότη των



στοιχείων, στη δε δεύτερη περίπτωση στη μη οικονομική παρακολούθηση της συναλλαγής ως προς τον τρόπο καταβολής του αναγραφόμενου στα στοιχεία τιμήματος και τέλος ως προς την εξωπραγματική ή έστω μη συνήθη αναγραφόμενη ποσότητα εμπορευμάτων που η λήπτρια εταιρία αδυνατεί να φυλάξει/ πωλήσει βάσει των εγκαταστάσεων που διαθέτει.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλεται ποινή για τη χρήση φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του αυτού άρθρου.

Πλαστό φορολογικό στοιχείο / στοιχείο εκδοθέν από άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο: το περιεχόμενο της αλλοίωσης φορολογικού στοιχείου, όπως επίσης και το εάν αυτό είναι χειρόγραφο ή μηχανογραφημένο (προεκτυπωμένο) παίζει καθοριστικό ρόλο ως προς την απόδοση ή όχι ποινικής ευθύνης στο λογιστή φοροτεχνικό. Η υποχρέωση σύνταξης και υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων επιβάλλει την επισταμένη και με πάσα επιμέλεια επαλήθευση οποιουδήποτε στοιχείου μοιάζει παράτυπο ή είναι αδύνατο να επαληθευτεί.

Έκδοση/λήψη στοιχείου από εικονική εταιρία: παραμένει αντικείμενο απόδειξης και ανταπόδειξης βάσει ελέγχου κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών αφενός η εικονικότητα μίας εταιρίας και αφετέρου η εξεύρεση του υποκρυπτόμενου πραγματικά υπεύθυνου αυτής. Είναι σύνηθες φαινόμενο ο έλεγχος να διενεργεί επιτόπιους ελέγχους για παρελθοντικές χρήσεις σε εγκαταστάσεις που έχουν πάψει να χρησιμοποιούνται χωρίς αυτό να έχει γνωστοποιηθεί στη φορολογούσα Αρχή και με το επιχείρημα αυτό να καταλήγει αβίαστα στο συμπέρασμα της εικονικότητας της επίδικης συναλλαγής (παρόλο το πραγματικό και αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο υποβλήθηκαν νομότυπα έστω και ανακριβείς δηλώσεις σε όλα ή έστω τα περισσότερα αντικείμενα φορολογίας δηλώσεις) . Η μέχρι τώρα διακύμανση της νομολογίας σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο μας δείχνει την τάση μηνυτή και μηνυόμενου. Ο λογιστής – φοροτεχνικός του εκδότη εικονικής εταιρίας είναι εφεξής σε δυσχερή θέση δεδομένου ότι θεωρείται πρακτικά αδύνατο να αγνοεί το πρόσωπο του πραγματικού εντολέα του.

## **[E] συμπέρασμα**

Το επάγγελμα του λογιστή – φοροτεχνικού, θεματοφύλακα και καθ' ύλην αρμόδιου για την ορθή εφαρμογή των εκάστοτε φορολογικών διατάξεων τα τελευταία χρόνια έχει γίνει απίστευτα απαιτητικό. Η συνεχής τροποποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, άμεση απόρροια της παγκόσμιας τάσης πάταξης της φοροδιαφυγής, αποτελεί πλέον προσωπική πρόκληση.

Η ακροβασία ανάμεσα στην τήρηση των Νόμων και στη νόμιμη φοροαποφυγή έχει ασαφή όρια και λειτουργεί αποτρεπτικά στην

μακροχρόνια χάραξη φορολογικής συμπεριφοράς και προϋπολογισμού για κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο που χρησιμοποιεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά τις υπηρεσίες του. Τόσο η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών όσο και η (συν)υπογραφή δηλώσεων και συναφών πληροφορικών εγγράφων ενέχουν υπό προϋποθέσεις διοικητικές, ποινικές και πειθαρχικές ευθύνες αντιστρόφως ανάλογες του οικονομικού οφέλους που τελικά αποκομίζει ο φοροδιαφεύγων πελάτης του.

Συνιστάται εγρήγορση και αέναη προσπάθεια ορθής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών που καλείται να διαχειρισθεί. Στην περίπτωση λοιπόν που ο λογιστής – φοροτεχνικός αντιλαμβάνεται και αξιολογεί πως οι πράξεις του είναι αντίθετες στο δημόσιο συμφέρον και ως εκ τούτου επισύρουν διοικητικές και ποινικές κυρώσεις οφείλει να παραιτηθεί από την οποιαδήποτε δέσμευση έχει αναλάβει ή από την επιχείρηση που τον απασχολεί.

**Η συνταγματικότητα των συνεχών παρατάσεων της παραγραφής φορολογικών υποθέσεων θα κριθεί στην Ολομέλεια του Σ.τ.Ε.**

Το θέμα της συνταγματικότητας της επιμήκυνσης της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς κοινοποίηση σχετικών φύλλων/πράξεων και καταλογισμό πρόσθετων φόρων και τελών όπως αυτό προβλέπεται (και ερμηνεύεται εμπράκτως από το Ελληνικό Δημόσιο) στις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. [3513/2006](#), 29 του ν. [3697/2008](#), 10 του ν. [3790/2009](#), 82 του ν. [3842/2010](#), 12 παρ. 7 του ν. [3888/2010](#), 18 παρ. 2 του ν. [4002/2011](#) και ν. [4098/2012](#) **θα κριθεί (επιτέλους)** από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Σε αυτό το άρθρο δε θα σταθούμε στα πραγματικά περιστατικά και στους προφορικούς κι έγγραφους ισχυρισμούς των διαδίκων που αναλυτικά αναφέρονται στην με αριθμό [ΣτΕ 675/2017](#) απόφαση του ΣτΕ που δημοσιεύθηκε στον κόμβο.

Θα επισημάνουμε μόνο πως λόγω σπουδαιότητας του θέματος η αναίρεση του Ελληνικού Δημοσίου τελικά εισήχθη στην επταμελή σύνθεση η οποία με τη σειρά της παραπέμπει - κατ' εφαρμογή των όσων ορίζονται στο άρθρο 100 παρ. 5 του Συντάγματος - στην Ολομέλεια το ζήτημα της συνταγματικότητας των παραπάνω αναφερόμενων διατάξεων που προέβλεψαν την επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής.

Σήμερα θα εστιάσουμε στο άκρως ενδιαφέρον αν όχι ρηξικέλευθο σκεπτικό της αποφάσεως 675/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας (όπως αναλυτικά διατυπώνεται στο σκεπτικό 6 και επόμενα): **η επιμήκυνση της παραγραφής είναι επιτρεπτή εφόσον**

**συνάδει με όσα ρητά αναφέρονται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.**

Η ερμηνεία της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – όπως πλέον έχει αποκρυσταλλωθεί νομολογιακά από το ΣΤΕ τα τελευταία χρόνια – επιβάλλει την αυστηρή ερμηνεία των υπό κρίση διατάξεων η οποία εκφράζεται μέσω της προβλέψιμης εφαρμογής των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων, εν προκειμένω της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις και να καταλογίζει πρόσθετους φόρους και τέλη.

Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται :

- α)** η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των φορολογουμένων τηρήσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται απραξία των φορολογικών αρχών (την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεώς της, παρατάσεώς της),
- β)** η μη έκθεση των φορολογούμενων αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι αναλαμβάνοντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις φορολογικές υποχρεώσεις τους,
- και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας δεν μας εκπλήσσει. Δεν διστάζει - για ακόμα μία φορά - ν' ασκήσει κριτική και μάλιστα σφοδρή στον τρόπο με τον οποίο διενεργούνται οι έλεγχοι:

α) Οι περιορισμένοι ανθρωπίνου και υλικού πόροι στον τομέα του ελέγχου είναι κοινό μυστικό.

**β) Οι αλληπάλληλες τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας κρίνονται επίσης ως αρνητικός παράγοντας.**

γ) Το τραγικότερο όλων, παρατηρείται το φαινόμενο οι διενεργούμενοι έλεγχοι να εστιάζουν κυρίως σε παρελθοντικές χρήσεις, στα όρια της παραγραφής.

δ) Το Ελληνικό Δημόσιο δεν είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους φορολογουμένους της συνειδήσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων

παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων.

Αναφερόμενο στην εύλογη διάρκεια της παραγραφής, το Συμβούλιο της Επικρατείας επισημαίνει πως η παραγραφή πρέπει να **καθορίζεται εκ των προτέρων**, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης έτος (όπως δηλαδή συμβαίνει και με το σύνολο των φορολογικών Νόμων).

Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού ημερολογιακού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο γενέσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Καταλήγει δε, (μετά από μία απαρίθμηση των Νόμων που πρόσφατα παρέτειναν την παραγραφή κι εστιάζοντας εμφατικά στις συνοδευτικές κατά την ψήφισή τους αιτιολογικές εκθέσεις) πως η συνεχιζόμενη αυτή πρακτική των διαδοχικών παρατάσεων καθιστά το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κενό περιεχομένου .

Σε περίπτωση που η Ολομέλεια συνταχθεί με το σκεπτικό αυτό φρονούμε πως το σύνολο των νεότερων διατάξεων που με τον ένα ή άλλο τρόπο επιμήκυναν τον χρόνο παραγραφής - με τρόπο μη σύμφωνο με τις επιταγές του Συντάγματος – θα τεθούν εν αμφιβολία. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και οι μεταβατικές διατάξεις του Ν [4174/2013](#). Το ζητούμενο τότε θα είναι η εκτέλεση των φορολογικών Νόμων, όπως καθ' ύλην ΜΟΝΟ αρμόδιο να ερμηνεύσει είναι το Συμβούλιο της Επικρατείας. Ίσως τελικά είναι καιρός να πάμε παρακάτω και να εστιάσουμε στους ελέγχους των τρεχουσών χρήσεων. Ο γέγονε, γέγονε.

Κλείνοντας θα θέλαμε να τονίσουμε προκαταβολικά πως δεν πρόκειται να συμμεριστούμε τους παχυλούς και προς χάριν εντυπωσιασμού τίτλους των ΜΜΕ που θα συνοδεύσουν τόσο την 675/2017 ΣτΕ, όσο και την τελική απόφαση της Ολομέλειας περί της (μη) συνταγματικότητας της επαναλαμβανόμενης επιμήκυνσης της παραγραφής οι οποίοι θα εστιάσουν κατά το σύνηθες στο πώς γλύτωσαν τελικά τον καταλογισμό οι μεγάλοι φοροφυγάδες ή όπως αλλιώς τους αποκαλούν.

Ο Νόμος είναι ένας και ισχύει έναντι όλων, Ελληνικού Δημοσίου και φορολογούμενων.

